



## **El substitut del contribuent en la taxa de residus domèstics davant l'arrendatari vulnerable: una crítica necessària**

La figura del **substitut del contribuent** en les taxes locals per serveis que beneficïen els ocupants d'habitatges constitueix una tècnica legalment admesa de simplificació recaptatòria. En l'àmbit de la taxa de residus domèstics, aquesta tècnica permet exigir la quota al propietari de l'immoble encara que el servei sigui utilitzat materialment per l'arrendatari o ocupant, d'acord amb el que preveu l'article 23 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL), que atribueix als propietaris la condició de substituïts en les taxes per serveis que beneficïen els ocupants, amb possibilitat de repercutir la quota sobre aquests darrers. Tanmateix, quan l'arrendatari es troba en situació de vulnerabilitat, deixa de pagar la renda, continua ocupant l'habitatge per efecte de la suspensió del llançament i el propietari no pot repercutir efectivament la quota, la substitució tributària deixa de funcionar com una eina neutral de gestió i es converteix en un mecanisme de trasllat definitiu d'una càrrega aliena.

Aquest article sosté que, tot i que el règim positiu vigent ofereix cobertura formal a l'exigència de la taxa al propietari-substitut, la seva aplicació automàtica en aquests supòsits tensiona els principis de justícia tributària, capacitat econòmica, proporcionalitat, equivalència i coherència ambiental derivats de la Constitució espanyola (art. 31.1 CE), del TRLRHL (especialment el principi d'equivalència en les taxes) i de la Llei 7/2022, de residus i sòls contaminats per a una economia circular, que imposa el principi "qui contamina paga" i obliga les entitats locals a establir taxes específiques, diferenciades i no deficitàries vinculades, en la mesura del possible, a la generació efectiva de residus.

### **1. Plantejament del problema**

La taxa local de residus domèstics ha esdevingut un dels espais més sensibles de la fiscalitat municipal contemporània. La seva justificació tradicional s'ha basat en la prestació d'un servei públic local –la recollida, transport, tractament i eliminació dels residus– que beneficia de manera particular els habitatges i locals del municipi, en els termes generals en què el TRLRHL configura les taxes com a tributs vinculats a serveis

o activitats que “es refereixin, afectin o beneficiïn de manera particular” el subjecte passiu. Amb l’entrada en escena de la Llei 7/2022, aquesta justificació s’ha vist reforçada, però també transformada: ja no n’hi ha prou amb una taxa genèrica destinada a cobrir el cost del servei, sinó que el sistema ha d’avançar cap a una exacció específica, diferenciada, no deficitària i, sempre que sigui possible, vinculada a la generació efectiva de residus, d’acord amb el mandat legal de que els costos de gestió siguin sufragats pel productor inicial o el posseïdor dels residus.

En aquest context, la figura del substitut del contribuent adquireix una rellevància especial. El TRLRHL permet que, en les taxes per serveis que beneficiïn o afectin els ocupants d’habitatges o locals, els propietaris d’aquests immobles tinguin la condició de substituïts del contribuent, amb dret a repercutir la quota sobre els beneficiaris efectius. La tècnica és coneguda i respon a la configuració general de la Llei general tributària (LGT), que distingeix entre contribuent –qui realitza el fet imposable– i substitut –qui, per imposició de la llei i en lloc del contribuent, queda obligat a complir l’obligació tributària principal, amb dret de repetició contra aquest, llevat que la llei disposi el contrari–.

El problema apareix quan la relació interna que justifica la substitució es trenca. En un arrendament ordinari, el propietari pot repercutir la quota al llogater o integrar-la en el règim econòmic del contracte. Però en els supòsits de vulnerabilitat habitacional, aquesta repercussió pot esdevenir merament teòrica. Si l’arrendatari no paga la renda, si s’ha tramitat un procediment de desnonament per manca de pagament, si el llançament s’ha suspès per vulnerabilitat i si el propietari no pot recuperar la possessió ni obtenir cap rendiment de l’immoble, exigir-li la taxa de residus equival a convertir-lo en suportador final d’un servei que no utilitza i d’uns residus que no genera.

La qüestió, doncs, no és només si l’Administració pot adreçar-se formalment al propietari, com li permet la llei. La qüestió central és si pot fer-ho sense cap modulació, sense cap ponderació i sense cap mecanisme corrector quan la substitució deixa de ser instrumental i es converteix en una imputació definitiva de càrrega econòmica, en tensió amb els principis de capacitat econòmica i de justícia tributària de l’article 31.1 CE.

## **2. La taxa de residus com a prestació vinculada al servei i al beneficiari**

Les taxes locals no són impostos generals sobre la propietat. Són tributs vinculats a una utilització, aprofitament, servei o activitat que es refereix, afecta o beneficia de manera particular el subjecte passiu, tal com recull la normativa general tributària i la regulació específica de les hisendes locals. Aquesta naturalesa és essencial per entendre els límits de la taxa de residus.

En els habitatges, el servei de recollida i gestió de residus es connecta amb l'ocupació efectiva de l'immoble. Qui resideix a l'habitatge és qui genera ordinàriament residus, qui diposita les escombraries i qui rep el benefici immediat de la prestació municipal. El propietari no resident pot tenir una vinculació jurídica amb el bé, però no necessàriament una vinculació material amb el servei.

Aquesta distinció és especialment important perquè la taxa de residus no pot assimilar-se sense més a una càrrega real sobre l'immoble. El fet que l'immoble sigui la unitat física que permet identificar el servei no significa que el propietari sigui sempre el beneficiari material. La propietat facilita la gestió del padró; no crea per si sola la generació de residus.

La Llei 7/2022 reforça aquesta lectura. En imposar que els costos de gestió dels residus siguin sufragats pel productor inicial o el posseïdor dels residus, i en obligar les entitats locals a establir una taxa o prestació específica, diferenciada i no deficitària que permeti, en la mesura del possible, sistemes de pagament per generació, la norma apunta a una idea ambientalment i fiscalment exigent: ha de pagar, en la mesura del possible, qui genera el residu o qui es beneficia del servei. Aquesta orientació no deroga el règim del substitut del contribuent, però sí que obliga a reinterpretar críticament l'ús indiscriminat de la propietat com a únic criteri d'imputació econòmica.

### **3. Contribuent, substitut i dret de repercussió: una arquitectura d'equilibri**

La LGT distingeix entre el **contribuent**, que és qui realitza el fet imposable, i el **substitut del contribuent**, que per imposició de la llei i en lloc del contribuent queda obligat a complir l'obligació tributària principal i les obligacions formals inherents, amb dret de repetició contra el contribuent. Aquesta distinció no és merament terminològica, sinó que expressa una arquitectura d'equilibri.

El contribuent conserva la connexió material amb el fet imposable. El substitut, en canvi, apareix com un obligat legalment interposat. La raó de ser de la substitució no és alterar definitivament la incidència econòmica del tribut, sinó facilitar-ne la gestió. Per això, el dret de repercussió o de repetició del substitut davant el contribuent no és un element accessori, sinó una peça estructural de la institució, com ha reconegut la doctrina i ha subratllat la jurisprudència en relació amb altres figures de substitució.

En la taxa de residus d'un habitatge arrendat, aquesta arquitectura és clara:

<b>Posició</b>	<b>Subjecte</b>	<b>Funció dins del sistema</b>
Contribuent material	Arrendatari o ocupant que utilitza l'habitatge	Genera residus i rep el servei municipal
Substitut del contribuent	Propietari de l'habitatge	Respon davant l'Administració per raons de gestió i garantia recaptatòria
Relació interna	Propietari-arrendatari	El propietari hauria de poder repercutir la quota al beneficiari efectiu

Aquesta estructura pot ser raonable en supòsits ordinaris. Tanmateix, la seva racionalitat depèn del fet que el substitut no quedi atrapat com a pagador final. Si la repercussió és possible, la substitució és una tècnica de gestió. Si la repercussió és impossible, la substitució es converteix en una tècnica de desplaçament definitiu de càrrega, en contradicció amb la configuració legal del substitut com a subjecte que "se situa en el lloc del contribuent" però no com a deutor autònom d'una obligació diferent o superior a la d'aquest, tal com ha recordat el Tribunal Suprem en relació amb altres taxes locals.

#### **4. La vulnerabilitat de l'arrendatari com a punt de fractura del model**

Els supòsits de vulnerabilitat habitacional introdueixen un element que el règim tributari local tendeix a ignorar, i que és el de la dissociació entre titularitat jurídica, possessió efectiva, benefici del servei i capacitat real de repercussió.

En aquests casos, el propietari pot trobar-se en una situació paradoxal. No ocupa l'habitatge, no genera els residus, no percep renda, no pot recuperar la possessió per efecte d'una suspensió judicial del llançament i no disposa d'una via realista per cobrar a l'arrendatari les quantitats degudes. Malgrat això, l'Administració li exigeix la taxa com si la seva condició dominical fos suficient per legitimar qualsevol trasllat econòmic.

La protecció de l'arrendatari vulnerable respon a finalitats socials constitucionalment legítimes, en el marc de les polítiques d'habitatge i de serveis socials. Però el problema apareix quan el cost d'aquesta protecció, o una part d'aquest cost, es desplaça indirectament a un particular que no és l'Administració responsable de la política social. La suspensió del llançament pot ser una mesura necessària per evitar una situació d'exclusió residencial; però si, durant aquest període, el propietari ha de suportar també les taxes vinculades a l'ús efectiu de l'habitatge per part de l'arrendatari, el sistema fiscal local contribueix a privatitzar una càrrega pública, en tensió amb el principi de generalitat i de capacitat econòmica de l'article 31.1 CE.

Aquesta crítica no nega la necessitat de protegir persones vulnerables. Al contrari: exigeix que la protecció social sigui assumida per instruments públics adequats i no mitjançant la conversió silenciosa del propietari-substitut en finançador residual de serveis consumits per tercers.

## **5. La repercussió il·lusòria i la desnaturalització del substitut**

La clau dogmàtica del problema rau en la diferència entre dret formal de repercussió i possibilitat real de repercussió. La llei pot afirmar que el propietari pot repercutir la quota sobre el beneficiari. Però aquesta afirmació perd densitat jurídica quan el beneficiari és insolvent, no paga la renda i roman en l'habitatge en virtut d'una protecció judicial o social que impedeix al propietari recuperar la possessió.

En aquests supòsits, el dret de repercussió subsisteix com a acció abstracta, però es buida de contingut econòmic. El propietari podria reclamar judicialment la taxa, però aquesta reclamació seria sovint inútil, lenta, costosa i acumulada a un deute de rendes ja impagat. El sistema li reconeix una acció que, en la pràctica, no restaura l'equilibri.

Aquesta situació desnaturalitza la figura del substitut. El substitut ja no és un intermediari tributari; és un pagador final forçós. I això altera la justificació mateixa de la institució. La substitució és admissible perquè la llei pot designar un obligat més fàcilment identificable o més solvent, però no hauria de servir per imposar de manera estructural a una persona aliena al fet material de la taxa el cost definitiu del servei.

La distinció és rellevant també des de la perspectiva de la igualtat. Dos propietaris d'habitatges arrendats poden trobar-se en situacions radicalment diferents, i així un pot repercutir la taxa a un arrendatari complidor i l'altre no pot fer-ho davant un arrendatari vulnerable i morós. Tractar-los igual sota una regla formalment idèntica pot produir resultats materialment desiguals, contraris a l'exigència d'un sistema tributari just de l'article 31.1 CE.

## **6. Capacitat econòmica, proporcionalitat i justícia tributària**

Les taxes es regeixen principalment pel principi d'equivalència o de cobertura del cost del servei, que el legislador local ha de respectar en la determinació de les quotes. Ara bé, això no significa que quedin fora de l'article 31.1 CE. La capacitat econòmica pot tenir una intensitat diferent en les taxes que en els impostos, però no desapareix com a criteri de justícia tributària.

Quan el propietari percep una renda de l'habitatge, pot sostenir-se que existeix una certa capacitat econòmica connectada amb l'explotació del bé i que la repercussió de la taxa és funcionalment possible. Però quan no percep cap renda, suporta un procediment judicial per impagament, no pot recuperar la possessió i ha de pagar una taxa per un servei que no utilitza, la connexió amb la capacitat econòmica esdevé feble.

La capacitat econòmica no exigeix que cada taxa es calculi individualment segons la renda de cada obligat. Però sí que impedeix que el sistema produeixi, sense justificació suficient, càrregues manifestament alienes a la realitat econòmica del subjecte gravat. En el cas del propietari no ocupant i no receptor de renda, la taxa deixa de reflectir un benefici o una utilització i passa a operar com una penalització associada a la titularitat formal, en contradicció amb la naturalesa de les taxes com a prestacions vinculades a un servei concret.

La proporcionalitat també es veu compromesa. L'Administració local pot perseguir un objectiu legítim de simplicitat i eficàcia recaptatòria. Però aquest objectiu no pot convertir-se en una raó absoluta que impedeixi qualsevol modulació en supòsits excepcionals. La gestió tributària eficient no és un fi que pugui absorbir completament la justícia del cas concret.

## **7. La Llei 7/2022 i el principi de pagament per generació**

La Llei 7/2022 introdueix una pressió normativa clara sobre les taxes de residus, com és la de que han de reflectir el cost real del servei i permetre avançar cap a sistemes de pagament per generació. Aquest mandat respon al principi ambiental segons el qual qui contamina paga, però també a una exigència de racionalitat fiscal: el cost del servei ha d'aproximar-se al comportament que el genera.

En aquest marc, la figura del substitut del contribuent apareix com una tècnica ambivalent. D'una banda, pot facilitar la gestió municipal. De l'altra, pot allunyar la càrrega econòmica del generador real del residu. Aquesta ambivalència és tolerable si existeix una repercussió efectiva; esdevé problemàtica si la repercussió és inexistent.

La contradicció és especialment visible en els habitatges ocupats per arrendataris vulnerables. La persona que genera els residus és identificable. L'habitatge està ocupat. El servei es presta. Però l'Administració decideix dirigir-se exclusivament al propietari perquè la llei li ofereix un camí més senzill. El resultat és que el principi de pagament per generació queda substituït pel principi de pagament per titularitat registral o cadastral.

Aquesta substitució pot ser pràctica, però no és neutral. Si la política de residus vol incentivar comportaments responsables i reflectir costos reals, ha de preocupar-se per qui ocupa, consumeix i genera, no només per qui figura com a propietari. La taxa de residus del futur no pot descansar indefinidament en categories pensades per a una fiscalitat local de padró estàtic i baixa individualització.

## **8. Els límits de les ordenances fiscals locals**

Les ordenances fiscals locals disposen d'un marge de configuració, però aquest marge no és il·limitat. En matèria de subjectes passius, regeix la reserva de llei, i per tant la

substitució tributària només pot existir quan una norma amb rang de llei la preveu, com fa el TRLRHL en relació amb determinades taxes locals. L'ordenança pot desenvolupar la taxa, però no pot crear nous substituïts ni ampliar la substitució més enllà de l'habilitació legal, d'acord amb el principi de reserva de llei tributària que deriva de l'article 133 CE i que la doctrina ha posat en relació amb l'article 31.1 CE.

Aquest límit té una doble conseqüència. En primer lloc, l'ordenança no pot inventar obligats tributaris al marge del règim legal. En segon lloc, tampoc no hauria d'utilitzar la previsió legal del substituït com una clàusula general que esgota tota la reflexió sobre la justícia de la taxa. Que la llei permeti exigir la quota al propietari no significa que l'ordenança hagi de dissenyar un sistema cec a la situació de l'ocupant, a la generació efectiva de residus o a la impossibilitat de repercussió.

Les ordenances poden i haurien de treballar sobre diversos elements:

**Definició precisa del fet imposable**, distingint entre disponibilitat abstracta de l'immoble i ocupació efectiva.

**Criteris de quantificació** que incorporin variables objectives de generació o ús quan sigui tècnicament possible, en coherència amb el mandat de la Llei 7/2022 de tendir al pagament per generació.<sup>3</sup>

**Bonificacions o modulacions socials** compatibles amb la normativa de residus i amb el principi de cobertura del cost, dins del marge que el legislador estatal pugui haver previst.

**Mecanismes d'identificació del contribuent material**, encara que l'obligat formal sigui el propietari.

**Procediments de comunicació i acreditació** de supòsits d'arrendament vulnerable, impagament i impossibilitat de repercussió.

**Coordinació amb serveis socials i habitatge**, per evitar que la taxa es converteixi en una càrrega afegida i irrecuperable per al propietari afectat per una suspensió del llançament.

La qüestió no és senzilla: la Llei 7/2022 exigeix taxes no deficitàries, i les entitats locals han de finançar un servei costós. Però precisament per això cal dissenyar ordenances més sofisticades. La simplicitat administrativa no pot justificar indefinidament un model que converteix la propietat en l'única porta d'entrada a la responsabilitat econòmica.

## 9. Cap a una lectura correctora de la substitució tributària

Una resposta radical podria sostenir que, en aquests supòsits, l'Administració hauria d'exigir sempre la taxa directament a l'ocupant. Tanmateix, aquesta solució xoca amb la literalitat del règim legal del substitut i amb la doctrina que entén que, quan la llei imposa un substitut, l'Administració no pot prescindir-ne lliurement per dirigir-se contra el contribuent material, atesa la configuració legal dels subjectes passius.

Per això, la via més sòlida no és negar l'existència del substitut, sinó exigir-ne una interpretació i aplicació correctores. Aquesta lectura partiria de quatre idees:

1. **La substitució és una tècnica de gestió, no una regla de justícia material absoluta.** El propietari pot ser obligat formal davant l'Administració, però això no autoritza a ignorar que el servei beneficia un tercer.
2. **El dret de repercussió ha de ser real i no purament nominal.** Quan l'Administració coneix que la repercussió és estructuralment impossible, hauria de motivar per què manté l'exigència íntegra al propietari i quines mesures adopta per evitar-ne l'efecte injust.
3. **La taxa de residus ha d'evolucionar cap a criteris de generació.** La propietat pot ser un criteri de localització del servei, però no hauria de ser l'únic criteri d'imputació econòmica, en coherència amb el principi "qui contamina paga" de la Llei 7/2022.<sup>3</sup>
4. **La vulnerabilitat ha de ser tractada com un problema públic.** Si l'arrendatari vulnerable no pot assumir la taxa, la resposta no hauria de consistir simplement a traslladar-la al propietari no ocupant, sinó a articular mecanismes socials, pressupostaris o fiscals transparents.

Aquesta lectura no exigeix necessàriament anul·lar liquidacions de manera automàtica. Però sí exigeix una motivació reforçada i una revisió crítica de les ordenances que no

preveuen cap resposta per als casos de propietaris privats de renda, possessió i repercussió.

## 10. Conclusió

La figura del substitut del contribuent en la taxa de residus domèstics és legalment reconeixible i administrativament comprensible, d'acord amb el TRLRHL i la LGT. Però la seva aplicació automàtica en supòsits d'arrendatari vulnerable, morós i no desallotjable revela una fractura profunda entre legalitat formal i justícia material, a la llum dels principis de capacitat econòmica, igualtat i proporcionalitat de l'article 31.1 CE i del principi "qui contamina paga" de la Llei 7/2022.

El propietari-substitut no és, en aquests casos, un simple intermediari. Esdevé el pagador final d'un servei que no utilitza, d'uns residus que no genera i d'una situació possessòria que no controla. La repercussió, que havia de garantir l'equilibri de la substitució, es transforma en una ficció. I quan la ficció substitueix la realitat, la tècnica tributària deixa de ser neutral.

El dret local no pot ignorar aquesta tensió. La Llei 7/2022 obliga a repensar les taxes de residus des de la generació efectiva i el cost real. Els principis constitucionals de capacitat econòmica, igualtat i proporcionalitat exigeixen que la propietat no sigui tractada com una font inesgotable d'imputació fiscal quan no hi ha benefici, renda ni control. I les ordenances fiscals han d'assumir que la vulnerabilitat habitacional no pot resoldre's mitjançant la imposició indirecta de càrregues públiques a particulars que ja suporten la manca de cobrament i la privació temporal de la possessió.

La conclusió no és que el substitut del contribuent hagi de desaparèixer. La conclusió és més exigent: **la substitució ha de tornar a ser el que dogmàticament és –una tècnica instrumental de gestió– i no convertir-se, per inèrcia administrativa, en una regla cega de sacrifici patrimonial del propietari no ocupant.**

En matèria de residus, la fiscalitat local ha d'avançar cap a un model que pregunti menys "qui és el propietari?" i més "qui genera, qui ocupa, qui es beneficia i qui pot suportar raonablement el cost?". Només així la taxa de residus podrà ser coherent amb la seva funció ambiental, amb la seva naturalesa tributària i amb una idea substantiva de justícia fiscal.

\*El present article és merament divulgatiu i no suposa assessorament ni compromís d'actualització.

Per més informació o assessorament, contacti amb [info@fernandezadvocats.es](mailto:info@fernandezadvocats.es)